

AIWA NEWS LETTER

あいわ税理士法人 & あいわ Advisory ニュースレター

税理士 永沼 実

グループ通算制度の概要

～グループ経営の視点から見た制度採用の検討について～

1.はじめに

令和2年度税制改正において連結納税制度を見直し、グループ通算制度(以下、「通算制度」といいます。)へ移行することとされ、令和4年4月1日以後に開始する事業年度から適用されます。

連結納税制度では、連結納税グループ内の損益通算及び繰越欠損金の一体計算が最大のメリットでしたが、通算制度においてもそのメリットは継続します。一方で、通算制度では、グループ全体で計算を行う項目の削減、修正申告時にグループ全体での再計算を不要とする措置が設けられるなど、連結納税制度のデメリットであった事務負担の増加が抑えられた制度とされています。

本稿では、通算制度の概要及び連結納税制度からの変更点を中心に解説いたします。また、グループ経営の視点から見た通算制度の採用についても検討いたします。

2.グループ通算制度の概要

(1) 損益通算、欠損金の通算

通算制度では、通算グループ内の各法人において生じた所得金額と欠損金額を通算(損益通算)することが可能です。また、通算グループ内で生じた繰越欠損金は、通算グループ内の他の法人の所得金額から控除(欠損金の通算)することが可能です。ただし、特定の法人の所得金額から控除するなど任意に損益通算及び欠損金の通算ができるわけではなく、一定の計算方法に従い規則的に通算が行われます。

単体納税制度であれば、当然に、他の法人の欠損金額や繰越欠損金を自社の所得金額から控除することはできませんが、通算制度を採用すれば損益通算及び欠損金の通算の効果により企業グループ全体の税負担を軽減することができ、資金効率を高めることが可能です。

なお、損益通算及び欠損金の通算は、国税(法人税及び地方法人税)に限り適用され、地方税(事業税及び法人住民税)では適用されません。

(2) グループ通算制度の適用

① 通算グループの範囲

通算制度は、親法人及び親法人との間に完全支配関係のある内国法人(発行済株式総数の100%を保有する子法人、孫法人など)が対象とされます。

国外に所在する子法人や、国内に所在していても外国法人を介在して親法人による完全支配関係がある子法人など一定の法人は通算グループの範囲から除かれています。

また、通算制度の加入要件を満たす法人は、必ず通算グループに加入しなければならず、任意で特定の

法人を通算グループから除外することはできません。

② 適用を受けるための手続き

新たに通算制度の適用を受けようとする場合には、適用を受けようとする最初の事業年度開始の日の3ヵ月前までに、所定の事項を記載した申請書を提出して、国税庁長官の承認を受けることとされています。

(3) 通算制度開始又は加入前の時価評価及び繰越欠損金の取扱い

① 通算制度開始又は加入前の時価評価

連結納税制度では、親法人との間に5年超の長期完全支配関係がある子法人などを除き、制度開始又は加入前において子法人が保有する有価証券、固定資産などの一定の資産は時価評価することとされていました。通算制度では、組織再編税制との整合性及び公平・公正な税負担の観点から、時価評価のルールが大きく変更されました。

通算制度開始時には、親法人との完全支配関係が継続する見込みのある子法人は、時価評価が不要とされました。

通算制度加入時には、通算グループ内で設立された法人の他、適格組織再編成と同様の要件を充足する子法人なども、時価評価が不要とされます。したがって、株式売買により100%子法人化した場合は、連結納税制度では、必ず時価評価の対象とされていましたが、通算制度では、時価評価が不要とされるケースが多くなるものと考えられます。

② 通算制度開始又は加入前に生じた繰越欠損金の取扱い

上記①で時価評価の対象とされた場合には、通算制度開始又は加入前に生じた繰越欠損金は、切捨てられます。一方で、時価評価が不要とされた法人は、原則として、通算制度開始又は加入前に生じた繰越欠損金を通算グループに持ち込むことが可能です。

ただし、通算グループに持ち込んだ繰越欠損金は、通算グループ全体では利用できず、自社の所得金額を限度に利用可能な欠損金（特定欠損金）とされます（これを「SRLYルール」といいます。）。連結納税制度におけるSRLYルールは、子法人の繰越欠損金に限り適用があり、親法人の繰越欠損金に対しては適用されていなかったため、親法人の繰越欠損金は連結納税グループ全体で利用可能でした。しかし、通算制度では、SRLYルールの適用範囲が親法人の繰越欠損金にも拡大されたため、親法人の通算制度開始前の繰越欠損金をグループ全体で活用することができなくなりました。

(4) 通算制度離脱時の取扱い

① 概要

親法人が子法人株式を売却するなど、子法人が親法人との完全支配関係を有しないこととなった場合には、その子法人は通算制度の承認の効力が失われ、通算グループから離脱します。

子法人が通算グループから離脱する場合には、離脱した子法人の株主である法人において、子法人株式の投資簿価修正が行われるなど、離脱時特有の取扱いが定められています。

② 子法人株式の投資簿価修正

子法人株式の投資簿価修正とは、離脱する子法人の株主である法人において、子法人株式の帳簿価額を離脱する子法人の離脱直前における税務上の簿価純資産価額に一致するように修正する取扱いです。つまり、投資簿価修正により、子法人株式の帳簿価額が、離脱する子法人の税務上の簿価純資産価額に置き換えられます。連結納税制度においても、連結納税グループ離脱時に子法人株式の投資簿価修正を行っていましたが、その修正方法は、子法人株式の離脱直前の帳簿価額に連結納税制度参加期間中の利益積立金の増減額を加減算する方法であったため、投資簿価修正の仕組みが大きく変更されました。

通算制度では、上記のとおり、子法人株式の帳簿価額が、当初の投資金額に関係なく、離脱する子法人の離脱直前における税務上の簿価純資産価額とされます。したがって、買収プレミアムを上乗せして取得した子法人株式を売却する場合には、買収プレミアムが譲渡原価として損金の額に算入されないことにな

り、制度成立当初から問題点の一つとして指摘されていました。この点に関して、令和4年度の税制改正により、買収プレミアム相当額を譲渡原価に加算する措置が講じられ、一定の対応が図られています。

3. グループ経営の視点から見た通算制度の採用検討

(1) 企業グループ内の一部の法人に損失が発生した場合

複数の法人を傘下に持つなどのグループ経営を行っている場合には、業績不振又は災害若しくは急激な事業環境の変化などにより、企業グループ内の一部の法人に、損失が発生することがあります。

通算制度を採用している場合には、一部の法人で発生した損失を、企業グループ内で損益通算することができ、グループ全体の税負担を軽減することが可能です。

したがって、将来の事業環境の変化や企業グループを取り巻くリスクに備えるため、通算制度を予め採用しておくことも一案です。

(2) 持株会社体制の場合又は持株会社体制への移行を検討している場合

持株会社の運営コストは子法人からの経営指導料、業務受託収入及び受取配当金などにより賄われます。100%子法人からの配当金は受領法人の課税所得に含まれないため、持株会社では税務上、欠損金が生じやすい傾向にあります。

通算制度では、制度開始前の親法人の繰越欠損金に SRLY ルールが適用され、通算グループ全体で利用することができません。そのため、持株会社において欠損金が生じる場合には、繰越欠損金が累積する前に通算制度を開始することが有効と考えます。

なお、損益通算及び欠損金の通算は、国税（法人税及び地方法人税）に限り適用され、地方税（事業税及び法人住民税）では適用されません。したがって、地方税を含めたグループ全体の税効率を最適化するためには、通算制度採用の検討とあわせて、経営指導料の算定ロジックを見直すなど、持株会社の収益構造についても検討することが必要です。

(3) M&A を積極的に行っている場合

M&A を積極的に行う企業グループでは、損益通算等のメリットよりも、買収した法人の保有資産の時価評価や、繰越欠損金の切捨てによるデメリットの方が大きく、連結納税制度の採用を見送ってきた企業グループもあると考えられます。

通算制度では、時価評価が不要とされる法人の範囲が拡大し、上記デメリットが緩和されたため、M&A に積極的な企業グループでも採用しやすくなったと言えます。

4.最後に

連結納税制度は、制度採用による事務負担の増加がデメリットの一つでしたが、通算制度は、事務負担の増加を極力抑えた制度とされました。

また、通算制度は、損益通算等による税負担の軽減が最大のメリットですが、グループ全体で足並みを揃えて税務申告を行う必要があることから、税務処理の統一やその処理方法の検討を主体的に行うことを通じて、企業グループ各社の税務コンプライアンスの向上及び維持も見込まれます。こういった面でも通算制度の採用は有効といえます。

これまで損益通算のメリットを認識しつつも、事務負担の増加等を懸念し連結納税制度を採用していなかった企業グループなどは、この改正を機に、通算制度の採用について再検討してみたいかがでしょうか。

本ニュースレターは、一般的な情報提供であり、具体的アドバイスではありません。個別の案件については個別の状況に応じて検討が必要になります。お問い合わせ等がありましたら、下記専門家まで遠慮なくご連絡ください。

グループ通算制度 プラクティスグループ (group-tsusan@aiwa-tax.or.jp)

税理士 永沼 実
税理士 齋藤 洋祐
公認会計士 山口 広志

【あいわ税理士法人グループの概要】

◆ グループ構成

あいわ税理士法人
あいわ Advisory 株式会社

◆ 所在地

〒108-0075 東京都港区港南 2-5-3 オリックス品川ビル 4F

◆ URL

<https://www.aiwa-tax.or.jp/>

◆ 人員数

税理士・税理士有資格者：45名
公認会計士：9名
情報処理安全確保支援士：2名
行政書士：1名
科目合格者：6名
総務ほか：9名
合計：65名(一部重複)

◆ 関与先概要

上場グループ 305社 上場準備 200社 非上場 265社